

## **Новый порядок – новые проблемы**

*С 1 января 2009 года решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в суд только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Когда же суды могут считать процедуру досудебного урегулирования соблюденной? Этот вопрос правоприменительной практике пока неясен.*

**Елена Кашицкая**

**Помощник судьи Арбитражного суда Иркутской области**

**По Налоговому кодексу Российской Федерации нельзя, по регламенту – можно.**

Прежде чем обратиться в суд с целью оспаривания налогового штрафа, налогоплательщик обязан обжаловать его наложение в вышестоящем налоговом органе. Срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого было вынесено решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, стало известно о вступлении его в силу (п.5 ст. 101.2 НК РФ).

Однако зачастую вышестоящие налоговые органы не принимают решение по жалобам налогоплательщиков. При этом НК РФ не предусматривает возможности оставить жалобу без рассмотрения. Данный вопрос нуждается в законодательном урегулировании, поскольку НК РФ определяет пресекательный срок для обращения с жалобой в вышестоящий налоговый орган, по истечении которого налоговый орган вправе жалобу не рассматривать.

Оставление жалобы без рассмотрения предусмотрено ведомственным правовым актом - Регламентом рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утвержденным Приказом МНС России от 17.08.2001 № БГ-3-14/290, который в настоящее время активно применяется налоговыми органами при рассмотрении жалоб налогоплательщиков.

В пункте 3.1. Регламента указано, что жалоба не подлежит рассмотрению в следующих случаях:

- а) пропуск срока подачи жалобы;
- б) отсутствие указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- в) подача жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика;
- г) наличие документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);
- д) получение налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

При этом согласно п. 3.3. Регламента отказ налогового органа (должностного лица налогового органа) в рассмотрении жалобы не исключает

права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для подачи жалобы.

Таким образом, если жалоба на решение инспекции о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности была подана налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган незадолго до истечения предельного срока и была оставлена без рассмотрения, то в соответствии с Регламентом плательщик фактически лишается права на урегулирование возникшего спора в административном порядке. Это может ограничить его право на защиту своих нарушенных прав и законных интересов и в судебном порядке.

Как представляется, оставление налоговым органом жалобы, поданной на вступившее в силу решение налогового органа, без рассмотрения в любом случае свидетельствует о несоблюдении налогоплательщиком досудебного порядка урегулирования спора. При этом если налогоплательщиком пропущен срок подачи жалобы и указанный срок налоговым органом не восстановлен, налогоплательщик не может обратиться в суд.

### **Считаем сроки**

Актуальным в правоприменительной практике является вопрос о соотношении положений ч. 4 ст. 198 АПК РФ, п. 9 ст. 101, п. 5 ст. 101.2, п. 2 ст. 139 НК РФ. Пунктом 4 ст. 198 АПК РФ предусмотрено, что заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении своих прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом.

Пунктом 5 ст. 101.2 НК РФ предусмотрено исчисление срока на обращение в суд с момента, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу. В силу п. 9 ст. 101 НК РФ решение налогового органа вступает в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение.

Пунктом 2 ст. 139 НК РФ установлено: жалоба на вступившее в силу решение налогового органа о привлечении к ответственности (об отказе в привлечении к ответственности) за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, подается в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения.

На практике не исключена вероятность такого поведения налоговых органов, при котором они будут толковать вышеприведенные законодательные нормы не в пользу налогоплательщика, то есть допускать ситуацию, когда налогоплательщик, не утратив права на обжалование соответствующего решения в вышестоящий налоговый орган, утратит право на судебное обжалование.

Между тем положения п. 5 ст. 101.2 НК РФ, устанавливающие трехмесячный срок для обращения в суд с момента, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу, не должны рассматриваться как препятствующие реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.

### **Если прошли апелляцию**

Вероятно, что п. 5 ст. 101.2 НК РФ подлежит применению к правоотношениям по обжалованию решений налоговых органов, по которым состоялось апелляционное обжалование. Однако непосредственно указанная правовая норма на подобное ограничение не указывает.

По мнению автора, из системного толкования п. 4 ст. 198 АПК РФ, п. 5 ст. 101.2, п. 2 ст. 139 НК РФ следует: срок на судебное обжалование решения, вступившего в законную силу и обжалованного в вышестоящий налоговый орган (в неапелляционном порядке), должен исчисляться с момента, когда налогоплательщик узнал о принятии решения вышестоящим налоговым органом. При этом если жалоба вышестоящим налоговым органом не рассмотрена вовремя, срок на судебное обжалование начинает течь с момента истечения срока для рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом.

Следует предположить, что только при указанном подходе обеспечивается право налогоплательщика на судебную защиту при рассмотрении подобных налоговых споров.

### **Обжалование отмененного решения**

В связи с введением в НК РФ правил о досудебном урегулировании отдельной категории налоговых споров в правоприменительной практике возникает вопрос о том, возможно ли обжаловать отмененное вышестоящим налоговым органом решение после 01.01.2009.

Исходя из п. 18 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 99 «Об отдельных вопросах практики применения Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации» отмена оспариваемого ненормативного правового акта не препятствует рассмотрению по существу заявления о признании акта недействительным, если им были нарушены законные права и интересы заявителя.

Статьей 101.3 НК РФ (в редакции, действующей с 01.01.2007) предусмотрено, что решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подлежит исполнению со дня его вступления в силу.

Таким образом, не вступившее в силу решение налогового органа не порождает правовых последствий, кроме того, п. 5 ст. 101.2 НК РФ предусмотрено исчисление срока давности обращения в суд при оспаривании указанных решений с момента, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

С учетом изложенного представляется, что вероятнее всего, необходимость обжалования отмененного вышестоящим налоговым органом решения, прошедшего апелляционное обжалование, отпадет.

Между тем у налогоплательщика сохраняется право на обжалование решения, вступившего в законную силу, но впоследствии отменного вышестоящим налоговым органом.

### **Есть другой подход**

В судах общей юрисдикции подход к разрешению подобных проблем высказан несколько иной.

Из п. 11 Постановления Пленума ВС РФ от 29.11.2007 № 48 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании нормативных правовых актов полностью или в части» следует, что судья отказывает в принятии заявления в соответствии с п. 1 ч. 1 ст. 134 или ч. 8 ст. 251 ГПК РФ, когда в заявлении оспаривается недействующий нормативный правовой акт или его часть, в том числе акт:

- не вступивший в силу;
- отмененный органом или должностным лицом, его издавшими;
- утративший силу в связи с ограничением его действия временными рамками, указанными в самом акте;
- формально не отмененный, но фактически не действующий в силу издания более позднего акта).

Причина в том, что такой акт или его часть не порождает правовых последствий, вследствие чего не может повлечь каких-либо нарушений охраняемых законом прав и свобод заявителя и других лиц.

Заявитель вправе оспорить в суде в порядке, предусмотренном главой 25 ГПК РФ, решения, действия (бездействие), основанные на таком нормативном правовом акте, либо обратиться в суд в порядке искового производства за защитой субъективного права или за освобождением от юридической обязанности, поставив вопрос о неприменении при разрешении спора данного нормативного правового акта или его части.

### **Обратной силы не имеет?**

Остается дискуссионным вопрос о том, распространяется ли действие п. 5 ст. 101.2 НК РФ на правоотношения по обжалованию соответствующих решений, принятых налоговым органом до 01.01.2009.

1. Сторонники одной позиции считают: к рассматриваемым правоотношениям подлежит применению ч. 4 ст. 3 АПК РФ, которая предусматривает, что судопроизводство в арбитражных судах осуществляется в соответствии с федеральными законами, действующими во время разрешения спора и рассмотрения дела, совершения отдельного процессуального действия. Поскольку норма, введенная п. 5 ст. 101.2 НК РФ, является процессуальной, с 01.01.2009 ко всем заявлениям об обжаловании соответствующих решений налоговых органов, поступивших после обозначенного срока, должны быть приложены доказательства соблюдения досудебного порядка урегулирования спора.

2. Между тем не лишен права на существование и иной подход.

В силу п. 16 Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» п. 5 ст. 101.2 НК РФ в редакции Закона № 137-ФЗ применяется к правоотношениям, возникающим с 01.01.2009.

Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения:

- по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

- возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Поскольку правоотношения по взиманию налогов, послужившие основанием для принятия налоговыми органами решений, принятых до 01.01.2009, возникли до 01.01.2009, то к ним должны применяться нормы налогового законодательства в редакции, действовавшей до этой даты.

Указанный подход позволил бы налоговым органам более организованно на начальных этапах работы приступить к реализации задуманной законодателем задачи, направленной на своевременную защиту прав налогоплательщиков.